

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 5 DU 12 JANVIER 2010

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

7 S-1-10

INSTRUCTION DU 29 DECEMBRE 2009

IMPOT DE SOLIDARITE SUR LA FORTUNE. CALCUL DE L'IMPOT. REDUCTION D'IMPOT AU TITRE DES DONS EFFECTUES AU PROFIT DE CERTAINS ORGANISMES D'INTERET GENERAL. EXTENSION AUX DONS CONSENTIS AUX GROUPEMENTS D'EMPLOYEURS POUR L'INSERTION ET LA QUALIFICATION.
(ARTICLE 105 DE LA LOI N° 2008-1425 DU 27 DECEMBRE 2008 DE FINANCES POUR 2009)

(C.G.I., art. 885-0 V bis A)

NOR : ECE L 09 20721J

Bureau C 2

PRESENTATION

Le III de l'article 16 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (TEPA) a institué une réduction d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) en faveur des redevables qui effectuent des dons au profit de certains organismes d'intérêt général.

Ce dispositif, qui s'applique aux dons réalisés depuis le 20 juin 2007, est codifié sous l'article 885-0 V bis A du code général des impôts. Il a fait l'objet de commentaires dans l'instruction 7 S-5-08 du 9 juin 2008.

L'article 105 de la loi de finances pour 2009 (n° 2008-1425 du 27 décembre 2008) qui complète à cet effet d'un 6° bis l'article 885-0 V bis A précité du code général des impôts, étend cet avantage fiscal aux dons effectués au profit des groupements d'employeurs pour l'insertion et la qualification (GEIQ).

La présente instruction commente ces nouvelles dispositions, qui s'appliquent aux dons effectués à compter du 1^{er} janvier 2010 et, par suite, pour l'ISF dû à compter de l'année 2010.

•

SOMMAIRE

Section 1 : Extension du champ d'application de la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune au titre des dons (« ISF dons »)	1
A. ORGANISMES BENEFICIAIRES CONCERNES	3
1. Statut juridique des GEIQ	4
2. Spécificités des GEIQ	9
B. CONDITIONS D'ELIGIBILITE DES GEIQ AU DISPOSITIF « ISF DONNS »	14
1. Bénéficiaire du label GEIQ	15
a) Procédure de labellisation applicable avant le décret n° 2009-1740 du 17 novembre 2009	16
b) Procédure de labellisation applicable depuis le décret n° 2009-1740 du 17 novembre 2009	21
2. Organiser des parcours d'insertion et de qualification	24
C. APPLICATION DE LA REGLEMENTATION COMMUNAUTAIRE RELATIVE AUX AIDES DE MINIMIS	26
Section 2 : Modalités d'application du dispositif « ISF dons »	29
Section 3 : Exonération de droits de mutation à titre gratuit et imposition à l'impôt sur le revenu du gain net réalisé à raison des dons de titres pris en compte pour la réduction d'ISF	30
Section 4 : Entrée en vigueur	32
 Annexe 1 : article 105 de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009 (<i>Journal officiel</i> du 28 décembre 2008)	
 Annexe 2 : décret n° 2009-1410 du 17 novembre 2009 relatif aux groupements d'employeurs pour l'insertion et la qualification (<i>Journal officiel</i> du 19 novembre 2009)	

Remarque liminaire : dans la présente instruction, le code général des impôts est désigné par le sigle CGI.

Section 1 : Extension du champ d'application de la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune au titre des dons (« ISF dons »)

1. L'article 105 de la loi de finances pour 2009 (n° 2008-1425 du 27 décembre 2008) étend le champ d'application de la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) prévue à l'article 885-0 V bis A du CGI aux dons effectués au profit des groupements d'employeurs pour l'insertion et la qualification (GEIQ).

2. Les conditions d'application de la réduction d'impôt relatives notamment aux contribuables concernés et à la nature des dons éligibles demeurent inchangées. Par suite, pour les commentaires d'ensemble de ce dispositif, il convient de se reporter au BOI 7 S-5-08 du 9 juin 2008, n° 3 à 116.

A. ORGANISMES BENEFICIAIRES CONCERNES

3. Sont concernés les groupements d'employeurs régis par les articles L. 1253-1 et suivants du code du travail qui bénéficient du label « GEIQ » délivré par l'association « Comité national de coordination et d'évaluation des groupements d'employeurs pour l'insertion et la qualification », et qui organisent des parcours d'insertion et de qualification dans les conditions mentionnées à l'article L. 6325-17 du même code.

Il s'agit donc des groupements d'employeurs pour l'insertion et la qualification (GEIQ).

1. Statut juridique des GEIQ

4. Les GEIQ doivent avoir le statut de groupement d'employeurs.

5. Les groupements d'employeurs sont régis par les dispositions des articles L. 1253-1 à L. 1253-23, L. 1254-13, D. 1253-1 à D. 1253-11, R. 1253-12 à R. 1253-44, R. 1254-8 à R. 1254-9 du code du travail.

6. Un groupement d'employeurs est une structure juridique qui réunit plusieurs entreprises dans le but de recruter un ou plusieurs salariés et de le(s) mettre à disposition de ses membres, selon leurs besoins. Le groupement d'employeurs peut également apporter à ses membres son aide ou son conseil en matière d'emploi ou de gestion des ressources humaines. Le groupement est l'employeur des salariés, qui lui sont liés par un contrat de travail.

Les groupements d'employeurs, lorsqu'ils emploient des salariés sous contrat à durée indéterminée, visent à satisfaire les besoins en main d'œuvre d'entreprises qui n'auraient pas, seules, la possibilité d'employer un ou des salariés à temps plein.

7. Les groupements d'employeurs sont constitués sous l'une des formes suivantes :

- association régie par la loi du 1^{er} juillet 1901 relative au contrat d'association ;
- société coopérative au sens de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération et de la loi n° 83-657 du 20 juillet 1983 relative au développement de certaines activités d'économie sociale (sociétés coopératives, unions d'économie sociale, sociétés coopératives d'intérêt collectif, sociétés coopératives artisanales...);
- association régie par le code civil local ou coopérative artisanale dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin.

8. Peut adhérer à un groupement d'employeurs :

- toute personne physique ou morale entrant dans le champ d'application d'une même convention collective (en raison des salariés qu'elle emploie déjà ou qu'elle est susceptible d'employer), quelle que soit son activité (libérale, commerciale, industrielle ou agricole) et sa forme juridique ;

- des personnes physiques ou morales n'entrant pas dans le champ d'application de la même convention collective. Elles doivent alors choisir ensemble la convention commune applicable aux salariés du groupement.

Remarque : certains groupements d'employeurs peuvent être composés d'adhérents de droit privé et de collectivités territoriales.

2. Spécificités des GEIQ

9. Les règles de constitution et de fonctionnement des GEIQ sont identiques à celles de l'ensemble des groupements d'employeurs (cf. n° 5 à 8). Comme les groupements d'employeurs, les GEIQ embauchent des salariés, gèrent leurs contrats de travail et les mettent à la disposition des entreprises adhérentes en fonction de leurs besoins.

10. Les GEIQ se distinguent toutefois des groupements d'employeurs classiques par leur objectif spécifique d'insertion et de qualification des personnes éloignées de l'emploi (habitants des zones sensibles, jeunes sans qualification, demandeurs d'emploi de longue durée, bénéficiaires du RMI, etc.) grâce à l'organisation de véritables parcours d'insertion. L'objectif des GEIQ n'est pas d'embaucher durablement les personnes mais de préparer leur retour vers l'emploi durable au sein des entreprises adhérentes.

La spécificité des GEIQ tient également au type de contrat que ces structures concluent – contrats en alternance (contrats de professionnalisation et contrats d'apprentissage), contrats initiative-emploi, ... – et des règles de leur réseau national, le Comité national de coordination et d'évaluation des groupements d'employeurs pour l'insertion et la qualification (CNCE-GEIQ).

Cette spécificité tient également au régime des aides applicables aux GEIQ (articles L. 6325-17 et D. 6325-22 et suivants du code du travail).

11. Si le statut coopératif est possible, les GEIQ, en tant qu'association à but non lucratif, sont actuellement tous régis par la loi du 1^{er} juillet 1901 relative au contrat d'association.

12. Les GEIQ recrutent des personnes en difficulté d'insertion et les mettent à disposition des entreprises adhérentes dans le cadre de prestations de service. Ils assurent auprès de leurs salariés un tutorat alternant apprentissage théorique et situations de travail concrètes en entreprise. C'est la raison pour laquelle, bien que différents contrats aidés puissent être mobilisés, le contrat de professionnalisation constitue le principal outil en matière de recrutement des personnes en insertion.

13. Compte tenu de leur objectif, les GEIQ se développent :

- au cœur de territoires généralement peu attractifs et sans réelle main d'œuvre qualifiée, afin de répondre aux besoins des entreprises présentes et ce quelles que soient leurs activités : ce sont les GEIQ dits « multisectoriels » ;

- au sein de branches qui connaissent des problèmes structurels de recrutement.

Les principaux secteurs d'activités des GEIQ sont : le bâtiment, la propreté, la logistique, les transports, l'agroalimentaire, l'industrie et certains métiers agricoles.

B. CONDITIONS D'ELIGIBILITE DES GEIQ AU DISPOSITIF « ISF DONS »

14. Pour être éligibles au dispositif « ISF dons », les groupements d'employeurs doivent satisfaire aux deux conditions cumulatives suivantes :

- bénéficier du label GEIQ délivré par l'association « Comité national de coordination et d'évaluation des groupements d'employeurs pour l'insertion et la qualification » (CNCE-GEIQ) ;

- organiser des parcours d'insertion et de qualification dans les conditions mentionnées à l'article L. 6325-17 du code du travail.

1. Bénéficiaire du label GEIQ

15. Un groupement d'employeur ne peut être qualifié de GEIQ que s'il bénéficie du label GEIQ délivré par le CNCE-GEIQ. Ce label est déposé auprès de l'Institut national de la propriété industrielle (INPI).

a) Procédure de labellisation applicable avant le décret n° 2009-1740 du 17 novembre 2009

- Procédure d'entrée dans le réseau des GEIQ

16. Les groupements d'employeurs qui souhaitent se prévaloir de l'appellation GEIQ doivent en faire la demande auprès du CNCE-GEIQ, qui est seul habilité à délivrer le label GEIQ.

17. Le label GEIQ est délivré sur la base d'une enquête approfondie qui repose sur de multiples critères quantitatifs et qualitatifs établis par le CNCE-GEIQ (statut juridique de la structure, respect du droit associatif et du droit des groupements d'employeurs, transparence des parcours de formation et respect du droit de la formation professionnelle, réalité des besoins en recrutement exprimés, pilotage effectif du GEIQ par ces entreprises, cohérence des budgets prévisionnels de la structure, non-concurrence avec un GEIQ existant, engagements vis-à-vis du CNCE-GEIQ) et une visite sur le terrain.

18. En cas d'acceptation de la demande, une convention de partenariat, adaptée à chaque structure, est conclue avec les groupements qui, tout en ayant le droit d'utiliser le nom « GEIQ », entrent en phase de « pouponnière » et s'engagent :

- à respecter la charte nationale des GEIQ¹ ;
- à assurer la transparence totale des flux financiers entre le GEIQ, ses adhérents et ses fournisseurs ;
- à fournir au CNCE-GEIQ toute information relative à la labellisation ;
- à payer une cotisation annuelle.

- Procédure de renouvellement du label

19. Le CNCE-GEIQ procède, chaque année, à l'analyse d'un dossier de labellisation, couplée à une éventuelle visite de terrain. L'examen du dossier repose sur l'analyse des critères déjà examinés lors de l'entrée dans le réseau (qui doivent être examinés chaque année) et d'indicateurs complémentaires (caractéristiques des salariés recrutés, contrats de travail mis en œuvre et nombre d'heures de formation par ETP, réalité de l'accompagnement social et professionnel, sorties vers l'emploi, ruptures anticipées de contrat, taux d'obtention de qualification pour les contrats menés à terme, durée minimale des contrats et des mises à disposition, non diminution du coût du travail via le GEIQ).

20. Pour de plus amples informations sur la procédure de labellisation, le service pourra consulter l'instruction DGEFP n° 2008-14 du 20 août 2008 relative au développement des Groupements d'Employeurs pour l'Insertion et la Qualification (GEIQ) publiée par la Délégation générale à l'emploi et à la formation professionnelle (annexe).

b) Procédure de labellisation applicable depuis le décret n° 2009-1740 du 17 novembre 2009

21. Le décret n° 2009-1410 du 17 novembre 2009 relatif aux groupements d'employeurs pour l'insertion et la qualification, publié au Journal officiel du 19 novembre 2009², prévoit que le label « groupement d'employeurs pour l'insertion et la qualification » est délivré par le CNCE-GEIQ aux groupements d'employeurs qui se conforment aux critères définis par un cahier des charges établi par le CNCE-GEIQ, sur avis conforme du ministre chargé de l'emploi.

22. Le décret précité précise que le label est délivré pour une durée d'un an, et qu'il peut être renouvelé chaque année au vu d'une évaluation dont les modalités sont définies par le cahier des charges mentionné au n° 21.

23. Précision : dès lors que le label GEIQ n'est accordé que pour une durée d'un an renouvelable, seuls les dons consentis à un GEIQ bénéficiant du label à la date du don peuvent ouvrir droit à la réduction d'impôt.

2. Organiser des parcours d'insertion et de qualification

24. Conformément au 6° bis de l'article 885-0 V bis A du CGI issu de l'article 105 de la loi de finances pour 2009, les GEIQ doivent organiser des parcours d'insertion et de qualification dans les conditions mentionnées à l'article L. 6325-17 du code du travail.

25. L'organisation des parcours d'insertion et de qualification se traduit par la mise en place d'un accompagnement social et professionnel (ou double tutorat) des salariés.

¹ La charte nationale des GEIQ définit le cadre dans lequel doit agir un groupement d'employeurs pour obtenir le label GEIQ.

² Cf. texte du décret en annexe 2.

L'accompagnement social permet aux salariés du GEIQ de surmonter leurs difficultés initiales : méconnaissance du monde de l'entreprise et de ses contraintes, problèmes de logement, de surendettement, de santé, de mobilité, difficulté à suivre une formation dans des centres assimilés à l'école où ils ont connu des échecs...

L'accompagnement professionnel individualisé (suivi régulier de l'acquisition des compétences, renforcement du lien avec le tuteur en entreprise) permet aux salariés de tirer un maximum de profit des enseignements dispensés dans les centres de formation.

Ces parcours d'insertion et de qualification favorisent l'accès à un emploi durable.

C. REGLEMENTATION COMMUNAUTAIRE RELATIVE AUX AIDES *DE MINIMIS*

26. Conformément au IV de l'article 885-0 V bis A, le bénéfice de la réduction d'ISF est subordonné au respect du règlement (CE) n°1998/2006 du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides *de minimis*.

27. Dès lors, et sous réserve que le GEIQ ne perçoive aucune autre aide *de minimis*, le montant maximal des dons qui ouvriront droit à la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune au profit d'un GEIQ ne pourra pas excéder 266 667 € (200 000 € / 75 %) sur une période de trois exercices fiscaux.

28. Cependant, en application de l'article 14 de la loi n° 2009-122 du 4 février 2009 de finances rectificative pour 2009, chaque GEIQ pourra, au titre de l'année 2010, percevoir au maximum de 666 667 € de dons ouvrant droit pour les donateurs à une réduction d'ISF de 500 000 € au titre de 2010, à condition toutefois qu'il n'ait perçu aucune autre aide *de minimis* depuis le 1^{er} janvier 2008, ni d'autres aides relevant du régime temporaire relatif aux aides compatibles d'un montant limité³ (dont les allègements fiscaux mentionnés à l'article 14 de la loi n° 2009-122 du 4 février 2009 de finances rectificative pour 2009).

Le plafond d'aide applicable aux dons à un GEIQ (au maximum 500 000 € correspondant à un montant total de dons de 666 667 €) est diminué à due concurrence des aides *de minimis* ou des aides relevant du régime temporaire relatif aux aides compatibles d'un montant limité reçues par ce groupement.

Section 2 : Modalités d'application du dispositif « ISF dons »

29. Les modalités d'application de la réduction d'impôt prévue à l'article 885-0 V bis A du CGI ainsi que les obligations déclaratives demeurent inchangées. Il convient donc de se reporter aux précisions apportées dans l'instruction 7 S-5-08, n° 125 à 153 et n° 154 à 164.

Section 3 : Exonération de droits de mutation à titre gratuit et imposition à l'impôt sur le revenu du gain net réalisé à raison des dons de titres pris en compte pour la réduction d'ISF

30. Conformément à l'article 757 C du CGI, les droits de mutation à titre gratuit (DMTG) ne s'appliquent pas aux dons pris en compte pour la détermination de la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis A du CGI.

Par suite, l'extension de la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis A du CGI aux dons consentis aux GEIQ conduit à exonérer ces derniers de DMTG dans les mêmes conditions que les autres dons éligibles à la réduction d'ISF.

Pour plus de précisions sur ce point, il convient de se référer au BOI 7 S-5-08, n° 165 à 168.

31. Conformément à l'article 150 duodecies du CGI, en cas de dons de titres prévu au I de l'article 885-0 V bis A du CGI, le gain net correspondant à la différence entre la valeur des titres retenue pour la détermination de la réduction d'ISF et leur valeur d'acquisition est imposable à l'impôt sur le revenu, lors du don, selon les règles prévues aux articles 150-0 A et suivants du même code.

Ces dispositions ont vocation à s'appliquer en cas de dons de titres à des GEIQ.

Pour plus de précisions sur ce point, il convient de se reporter aux BOI 7 S-5-08 (n° 169 à 172) et BOI 5 C-4-08.

³ Aide d'Etat N7/2009 autorisées par la Commission le 19/01/2009.

Section 4 : Entrée en vigueur

32. Conformément au II de l'article 105 de la loi de finances pour 2009, la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis A du CGI s'applique aux dons effectués aux GEIQ à compter du 1^{er} janvier 2010, soit à compter de l'ISF dû au titre de l'année 2010.

BOI liés : 7 S-5-08 et 7 G-1-08

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

Annexe 1

**Article 105 de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009
(Journal officiel du 28 décembre 2009)**

I. – Après le 6° du I de l'article 885-0 V *bis* A du code général des impôts, il est inséré un 6° *bis* ainsi rédigé :

« 6° *bis* Des groupements d'employeurs régis par les articles L. 1253-1 et suivants du code du travail qui bénéficient du label GEIQ délivré par le Comité national de coordination et d'évaluation des groupements d'employeurs pour l'insertion et la qualification, et qui organisent des parcours d'insertion et de qualification dans les conditions mentionnées à l'article L. 6325-17 du même code ; ».

II. – Le I s'applique à compter du 1^{er} janvier 2010.



Annexe 2

**Décret n° 2009-1410 du 17 novembre 2009 relatif aux groupements d'employeurs
pour l'insertion et la qualification
(Journal officiel du 19 novembre 2009)**

Le Premier ministre,

Sur le rapport de la ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi,

Vu le code du travail, notamment son article L. 1253-2,

Décète :

Art. 1 – Le label « groupement d'employeurs pour l'insertion et la qualification » est délivré pour une durée d'un an par l'association « Comité national de coordination et d'évaluation des groupements d'employeurs pour l'insertion et la qualification » aux groupements d'employeurs mentionnés à l'article L. 1253-2 du code du travail se conformant aux critères définis par un cahier des charges établi par cette association sur avis conforme du ministre chargé de l'emploi.

Le label peut être renouvelé chaque année au vu d'une évaluation dont les modalités sont définies par le cahier des charges mentionné à l'alinéa précédent.

Art. 2. – La ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi et le secrétaire d'Etat chargé de l'emploi sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret, qui sera publié au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 17 novembre 2009.

FRANÇOIS FILLON

Par le Premier ministre :

*La ministre de l'économie,
de l'industrie et de l'emploi,*

CHRISTINE LAGARDE

Le secrétaire d'Etat chargé de l'emploi,
LAURENT WAUQUIEZ